



TITLE:

獨逸財政學と租税轉嫁論

AUTHOR(S):

島, 恭彦

---

CITATION:

島, 恭彦. 獨逸財政學と租税轉嫁論. 經濟論叢 1937, 44(2): 300-316

ISSUE DATE:

1937-02-01

URL:

<https://doi.org/10.14989/130895>

RIGHT:

# 京都市帝國大學經濟學會 經濟論叢

第四十四卷 第二號

昭和二十二年二月一日發行

## 論叢

新宮涼庭の經濟思想

經濟學博士

本庄榮治郎

相續税の高さ

法學博士

神戸正雄

固定資本の性質

文學博士

高田保馬

## 時論

税制整理案を論ず

經濟學博士

汐見三郎

## 研究

ルーテル經濟觀の基礎

經濟學士

澤崎堅造

投資を越ゆる貯蓄の過剩

經濟學士

飯田藤次

獨逸兼營主義銀行における交互計算業務

經濟學士

田杉競

獨逸財政學と租税轉嫁論

經濟學士

島恭彦

## 說苑

英吉利の對蘇輸出信用保證について

經濟學博士

小島昌太郎

ナチスに於ける共同體の概念

經濟學士

中川與之助

晝間移動人口論

經濟學士

青盛和雄

## 附錄

新着外國經濟雜誌主要論題

## 獨逸財政學と租稅轉嫁論

島 恭 彦

## 一、は し が き

十九世紀のドイツ財政學は既に獨特の體系と傳統的な問題によつてかためられてゐた。併しまた當時の學者は必しもこの傳統的な財政學の體系の内にとゞまつて、傳統的な問題にばかり固執してゐることは出来なかつた。何故と云ふにドイツの社會が十九世紀に入つて飛躍的な發展を遂げると同時に、この財政學の傳統的な體系から見れば恐らく異端視されねばならない様な問題が學者の面前に解決をせまつてゐたからである。その一つは社會主義であり、他は市民的經濟學であつた。いま市民的經濟學、殊に財政學に關係の深い租稅轉嫁論を見よう。もし租稅轉嫁の問題を市民的經濟學に固有な方法で考察したとすれば、其は恐らくドイツ財政學の傳統的な體系を破壊する様な結果を招いたかも知れない。けだし市民的經濟學は國家の政治目的や行政行爲から一應離れて、資本主義社會の必然的な運動を徹底的に究めると云つた様な態度を要求してゐるのであるが、これはドイツ財政學の傳統的な體系の範圍では到底不可能なことであつた。當時の財政學者は一般に穩健な折衷主義者であつた。従つて當時のドイツの學風が一般にさうであつた様に、財政學者も亦轉嫁論を彼等に比較的緣遠い外來の學說として批判し、傳統的問題にふさはしい様に修正し、然る後これを財政學體系の中にとり入れたのであつた。これは

1) Meisel. Geschichte der deutschen F. w. im 19 Jahrh. (H. b. d. F. w. I.) S. 246. Teschmacher, Über den traditionellen Problemkreis der deutschen F. w. (Festgabe f. Schanz II.)

その當時轉嫁論を専門的に取扱つたファルクやカイツルの勞作に見られる態度である。<sup>2)</sup>

私は本稿で先づドイツ財政學の傳統的體系の内部で租稅轉嫁論が如何なる地位を割りあてられたかと云ふ點を考察しよう。それと共にまた獨逸財政學に於ける轉嫁論の取り扱ひ方は市民的經濟學に於けるそれと如何なる點で相違してゐるかについても述べたいと思ふ。

## 二、ドイツ財政學の體系に於ける轉嫁論の地位

イギリスやフランスの市民階級の影響の下に成長した市民的經濟學は財政上の問題、殊に租稅問題を廣く經濟問題、社會問題として論議したのであるが、ドイツの官房學はこれに反して官僚と大學の獨占物であつて、租稅問題は元より他の如何なる問題もこの學問の前提たるドイツ國家の目的と行爲を離れて客觀的に理解する能力はなかつた。このカメラリズムの傳統が尙十九世紀の獨逸財政學を強く支配してゐたと云ふことはかのシュタインが市民的經濟學によつて全く經濟問題となりジャーナリズムと化した（シュタインはこれと呼んで „volkswirtschaftliche Publizistik“ と云ふ）財政學を再びユスチやゾンネンフェルスの傳統に従つて一個の國家學或は行政學として確立しようとした事からでも知ることが出來よう。<sup>3)</sup> かういふ性格を持つたドイツの財政學が英佛の市民的租稅轉嫁論をそのまゝ輸入する場合、其の體系の重要な部分を占めてゐるドイツ的な要素と直に矛盾するであらうし、また其故にドイツ的な修正を加へねばならないであらう。

一、吾々は先づドイツ財政學の中に財務行政に關する多くの記述を見るであらう。其は殊に租稅に關して言ふ

- 2) Falck, Kritische Rückblicke auf die Entwicklung der Lehre von der Steuerüberwälzung seit Ad. Smith (1882) Kaizl. Die Lehre von der Überwälzung der Steuern. (1882).
- 3) L. v. Stein. Lehrbuch der Finanzwissenschaft. 5. Aufl. Einleitung.

ならば、租稅の賦課徵收の技術やこれに關する法律、個々の租稅の構造、國稅、地方稅の關係、及びこれらの租稅を組合せて租稅體系を構成する方法等に關する詳細な記述であり、またこれら一々の事項について立法者や稅務當局のよるべき準則に關する説明である。これは云ふまでもなく十九世紀のドイツ財政學がうけついでカメラリズムの遺産である。カメラリズムはドイツの内部に分裂してゐる小國家の中で成育した學問であつて、其の問題は唯家長的國家や君主の經濟生活を如何に經營すべきかと云ふことだけであつた。この小規模の經濟生活に關する知識は其他の行政や警察に關する知識と混合して、もとより經濟學と云ふ様な獨立の科學を成すに至らなかつた。かやうな性格を持つカメラリズムが市民的經濟學從つて又轉嫁論——其は行政的、警察的見地から解放された自由な國際經濟や國民經濟を前提として組立られた理論である——をその固有の形で受入れることが出来なかつたのは當然であらう。<sup>4)</sup> カメラリズムの遺産を繼承した十九世紀ドイツの財政學が市民的經濟學の様に租稅問題を國家の政治目的や行政的見地から離れた純粹な經濟問題、社會問題として理解出来なかつたのはかういつた理由に基いてゐる。<sup>5)</sup>

かくしてドイツ財政學の問題は先づ立法者や稅務當局のよるべき原則(Norm)であつて、國家經濟そのものを制約してゐる資本主義社會の法則(Gesetz)ではなかつた。例へばわれ／＼はアルドフ・ワグナーの所謂「課稅の最高原則」にこの實例を見ることが出来よう。彼は租稅體系を構成する際に留意すべき原則として、財政收入の原則、國民經濟の原則、正義或は公平な租稅分配の原則、稅務行政の原則の四つを擧げてゐる。いま我々の問題である租稅轉嫁は國民經濟の原則中の「租稅一般及び特殊の租稅の納稅者に及ぼす作用を顧慮して行ふべき稅種の

4) Vgl. Teschmacher, a. a. O. S. 424.

5) Small, The Cameralist. (1909) pp. 3-20 pp. 303-308. Philippovich, Entwicklungsgang der wirtschafts-und sozialpolitischen Systeme und Ideale. (G.D.S. 1.) S. 134.

選擇」と云ふ一項目の中で論じられてゐる。ワグナーによると立法者は負擔の分配を流通經濟の作用に放任せず、轉嫁によつて起る租稅負擔の移動やその方向を出来る限り科學的に究明してこれに應ずる合理的稅種を選ばねばならぬ。これを彼は合理的租稅政策 (rationalen Steuerpolitik) と呼んでゐる。ところが彼によれば現實の租稅政策を行ふ際には租稅原則の一つのみを考慮してゐては不充分で、租稅の轉嫁の他に或時は財政收入上の要求を或時は正義の原則即ち社會政策上の要求を考慮しなければならぬ。即ちこの場合には租稅轉嫁の科學的研究やそれから導き出される結論は現實の要求に對して妥協しなければならぬのである。かういふ風にワグナーは轉嫁論の經濟理論としての價值を餘り評價しないで租稅體系を構成する際にたゞ／＼留意すべき一個の「見地」や「原則」としての意義しか認めなかつた。

更にまた獨逸の財政學者は轉嫁に關する經濟問題をしば／＼課稅技術上の問題に置きかへた。例へばフィジネクラートや英國古典學派の轉嫁論では「租稅は如何なる轉嫁過程を通じて純所得(純生産物)に歸着するか」と云ふことが重要な問題であるが、これはラウ以前のドイツ財政學に於ては「(稅務當局は)如何にして純所得を資本やコストから區別してこれに課稅するか」と云ふ問題に變化してゐる。租稅が資本ではなしに利潤から支拂はれると云ふ古典派の命題は課稅技術上の問題や立法上の要求ではなく、リカルドが言ふ様に資本蓄積の要求が各人を支配してゐる限り一般に作用する法則であるが、獨逸の財政學者はかゝる經濟法則を理解するよりも、先づ自ら純所得に課稅する方法を問題とした。而も租稅が純所得に歸着すると云ふことは、もとより資本主義的な合理性をそなへた經濟人を前提としての理論であつて、個々の具體的な租稅については必しも信實ではない。或はまた

- 6) Wagner, F. w. II. S. 332 ff.
- 7) Derselbe, S. 346.
- 8) Derselbe, S. 299.
- 9) Vgl. K. H. Rau. Grundsätze der F. w. I. S. 401. Schmoller, Die Lehre von Einkommen. (1863).
- 10) Ricardo, Principles of Political Economy and Jaxation. p. 133, (E. d. Gonner.)

平均利潤の法則に基いて資本が自由に運動することによつて、純所得に課せられた不公平な租稅が互に均等になると云ふ説も、具體的な租稅政策に際しては、單なる可能性を示すのみで、何等確實なよりどころとはならないであらう。斯様な理論に信賴して、不公平な租稅の匡正を轉嫁作用に放任することは頗る實際的な性格を持つドイツの財政學者にとつて一種のスペキュレーションにも等しいことであつた。従つて次の様な轉嫁に對する懷疑論も一應理由のあることである。「この理論(轉嫁論)はかつて誰も正體を見たことがないのに、誰も彼を懸念してゐる様である。而も實際の租稅政策上それ(轉嫁論)に考慮をはらふと云ふ時には、到底採用することが出来ない程、轉嫁に關する意見は區々である。」<sup>11)</sup>但しこれは單なる實用主義的見地に基く議論に過ぎないであらう。

併しドイツの財政學者は多かれ少かれ一般に斯様な實際家の性格をそなへてゐた。彼等は古典學派の様に分配論や價格論の延長として轉嫁論を取扱はず、これを實際の租稅政策や現實に存在する租稅に結びつけて考へたのである。従つてまた彼等は古典學派の様に、所得の經濟的性質に従つて地代稅、利潤稅、勞銀稅等々を分ち、それらの所得の分配に關する法則から個々の租稅の轉嫁法則を導き出すと云つた様な抽象的方法に満足することが出来なかつた。<sup>12)</sup>かやうな方法はワグナーが云ふ様に殆ど租稅政策上の實際的な要求を満たさないからである。

「地代、土地、資本利益、利潤、勞銀等々に課せられる租稅を假定して、これに轉嫁の抽象的研究を結合すると云ふことはより單純なものから、より複雑なものへ進むための方法論としては全く正しいことである。併し其はあまり財政學的、財政々策的興味にそふものではない。けだしこの場合は必しも常にかやうな單純な租稅の型を取扱ふものではないからである」<sup>13)</sup>この主張の中に古典學派の轉嫁論を理論としては尊重し、實際論としては輕視す

「各人が抱ける、其生活上の位置を保ち、一度び到達した其富の程度を維持せんとする欲求は、人をして大多數の租稅をばその資本に課せられたると所得に課せられたるとを問はず、これを所得より納附せしめるものである。」

11) Vocke, Über Häusersteuer, mit besonderer Rücksicht auf Bayern. (Tübing. Zeitschrift 1875.) S. 555, S. 605. Vgl. Vocke, Grundzüge der Finanzwissenschaft. (1894) S. 207.

ると云ふドイツ式の所謂「理論と實際」の形式的な區別が見られるであらう。理論と政策論の分裂はリストの場合と同様に後進資本主義國のドイツとしてはむしろ當然の成行であつたかも知れない。併しまたこの爲に、例へば租税の理論を取扱ふ部分では形式論理や抽象概念をもてあそび、政策論の部分では頗る煩瑣な課税技術を論ずると云つた様なドイツ流の財政學教科書の通弊が生じたのであるとも考へられる。(後註参照)何れにせよドイツ財政學の體系では、租税論と經濟理論とは古典學派に於ける程内面的な聯關を示してゐないばかりでなく、むしろしばしば租税政策上の實用主義的見地から古典學派の經濟理論の價値が没却されるのである。

二、次にドイツ財政學を特徴づけてゐるものは所謂「分配の正義」に關する議論である。其は個人や階級間の租税負擔の分配をどうして公平にするかと云ふ議論である。勿論この思想はドイツ財政學に特有なものではなく、一般に當時の倫理的經濟學や社會政策思想によつて支持されてゐたのである。併し租税が自由競争や個人の利己心の競合によつて成立した市場價格ではなく、立法や行政の過程を通じて各人に課せられる「倫理的價格」であり「政治的價格」であるとすれば、特に租税について正義公平が盛んに論じられると云ふことは當然である。<sup>12)</sup>而もかやうな租税の倫理化が國家を神祕化し倫理化する獨逸哲學と歩調を合せて進む場合には、租税を以て市場價格の構成の一要素としか考へない市民的經濟學の轉嫁論と直接對立するに至るであらう。けれど前者は人類最高の共同體である國家の中で各々に應じて租税を負擔する國民を前提とし、後者は租税を私經濟的なコストとしか見ずに互に他人に轉嫁する利己的な個人を前提としてゐるからであり、また前者は租税を政治家の正義觀によつて分配される負擔と見るに對して、後者はかゝる政治的意識から解散された自由な市場に於ける必然的な價格の運

12) Vgl. W. Lotz, F. w. (1912) S. 58.

13) Wagner, F. w. II. S. 358.

14) Vgl. Sultan, Die Staatseinnahmen. (1932) S. 78 ff.



動と見るからである。

従つて例へば ロッシャーがその財政學の一章でリカルドの轉嫁論と全く同様な形式で土地稅、勞銀稅、資本稅の轉嫁に關する抽象的な理論を展開した場合、<sup>15)</sup>これはその次の章で論じられる「租稅の倫理」(Ethik der Steuer)と一體どう云ふ風に關聯するのだらうか。我々はこの場合、英國的な經濟學と獨逸的な哲學との間に或るギャップを感じずにはゐられないであらう。併し幸ひにもロッシャーは故意か偶然か、英國風の轉嫁論の後に「現實の租稅轉嫁」(wirkliche Steuerabwälzung)と云ふ一節を附加して、これを「租稅の倫理」なる章への橋渡しとしてゐる。この節でロッシャーは轉嫁の一般論は「すべての納稅者が等しく完全に正確に計算し、自由に行動する經濟人たること」を前提としてゐると云ひ、而もかやうな經濟人は實際存しないから、現實の轉嫁は何等確定的なものではないと主張してゐる。<sup>16)</sup>この所謂現實論によつてロッシャーは經濟人を従つて又抽象的な經濟理論をドイツ風に倫理化したと云へるであらう。

併し乍ら經濟と倫理との調和或は經濟生活の倫理化はロッシャーよりも後の所謂新歴史學派や社會政策學派に至つてもつと徹底的に行はれた。彼等は人間の經濟生活を國家、法律、慣習を含めた極めて廣い意味に解釋し、單なる「流通經濟的見地」から引出された古典學派の經濟理論に反對する。彼等によれば人間の經濟生活は單なる給付、反對給付の原則に基く交換關係や價格關係ではなく、あらゆる場合、あらゆる處に、かゝる自由な價格關係を制約し統制するところの法律や慣習が存在する。而もかゝる統制の結果成立した所謂「倫理的、政治的價格」は決して利己的動機からではなく、慈善や博愛の他愛的動機から或は種々なる公共目的から従つて又人間の正義

15) W. Roscher. System der Finanzwissenschaft. (1886) § 38-41.

16) Roscher, a. a. O. § 42-43.

觀から成立したものである。かくして歴史學派は自由競争の範圍外にある様な「倫理的價格」の實例を探し求める。(ノイマン、シエフレ、シュモラー)<sup>17)</sup>例へば政治的必要よりする獨占價格、其他種々なる産業に對する特許制度、獎勵金制度を通じて成立する價格或は藝術文藝の獎勵の爲の著作権による一種の獨占價格、官吏の俸給、種々なる手數料、公租、公課、其他「文化國家」とか「社會國家」とかの名を以て呼ばれた當時のドイツ國家の行政的、警察的統制の一切。しかうして租税こそこれらの「倫理的價格」の王座に位すべきものである。其は給付に對する反對給付としてではなく、國家公共の目的の爲に唯人民の能力に應じて要求せられる價格である。ワグナーはこの意味で租税を「分配の正義」を實行すべき國家社會主義の強力な手段の一つに數へてゐた。<sup>18)</sup>この場合租税はもはや市場價格の構成に参加して、その運動と共に動くものではなく、むしろ反對にこれを修正し變更する手段なのである。

要するにドイツ財政學に従へば經濟は人間の正義觀を超越した自然現象ではないと同様に、また「租税の經濟も「租税の倫理」も互に別の物ではなく、結局は完全に調和すべきものである。かう云ふ風に租税の經濟學即ち轉嫁論にドイツ的なモラルを吹きこむことによつて、其は後述する様に全く新しい實踐的な財政學上の問題として登場するのであるが、併しまたこれが爲に、ドイツ財政學は租税の正義とか公平とかに關する果しない論争の渦中に巻きこまれることとなつたとも云へよう。それと同時に租税轉嫁に關するドイツ財政學の論調からは古典學派の理論に特有な客觀性や純粹性が喪はれ、或者は折衷主義的に個々の轉嫁の實例と轉嫁理論との間を調停しようとし、或者は現實の租税轉嫁から一般的な法則を引き出すことについて絶望の聲を洩らし、また或者は轉嫁

17) Neuman, Die Gestaltung des Preises unter dem Einfluss des Eingennützes. (Tübing. Zeitschrift, 1880) Schäffle, Theorie der ausschliessenden Absatzverhältnisse. (Tübing. Zeitschrift, 1867). Das gesellschaftliche System der menschliche Wirtschaft. (1873) Schmoller, Über einige Grundfragen der Sozialpolitik und der Volkswirtschaftslehre.

18) Wagner, Finanzwissenschaft und Staatssozialismus. (Zeitschrift f. d. gesamte

の問題を單なる經濟的勢力の鬭争と云つた様な事實で片附けようとした。<sup>19)</sup>

私は以上でドイツ財政學が市民的轉嫁論をどう云ふ風に修正し、これを如何に取扱つたかと云ふ事實を財政學の傳統的體系の中で一般的に考察した。いまこの結果を一言にして云ふならば、市民的經濟學、殊に古典學派は資本主義社會を分析する經濟學に基いて、この社會の法則と矛盾と密接に關聯して租稅の轉嫁を考察したのであるが、ドイツ財政學はかやうな一般的な問題より離れて、たゞこれを單近な租稅政策上の問題として、或はむしろ資本主義社會の矛盾を緩和しようとするドイツの官僚國家のイデオロギーに則して考察したのである。

(註) 我々がもし古典學派の個々の租稅に關する轉嫁論を見ようとするならば、轉嫁の行はれる舞臺裝置即ち資本主義生産及び分配に關する彼等の理論を理解しなければならぬであらう。ドイツ流の財政學教科書でも轉嫁總論と各論とを區別し、前者では租稅轉嫁の概念や條件や種類を述べ、後者では個々の具體的な租稅の轉嫁を論ずるのであるがこの總論と各論の關係は古典學派の經濟學と轉嫁論の關係と異なる。多くドイツ式教科書がさうである様に、こゝに所謂總論とは個々の場合に適用し得る極めて一般的な形式的な概念論である。例へば轉嫁總論で論ぜられる前轉後轉の概念を見よう。これは複雑な内容を持つ轉嫁の過程を賣手と買手の關係に形式化して、賣手より買手への轉嫁を前轉買手より賣手への轉嫁を後轉と呼ぶ。確かにこれは多く轉嫁の例を含めることが出来る。即ち生産者と消費者企業家と労働者、資本主と借手、地主と小作人等々の間に行はれる轉嫁は前轉か後轉かの何れかに入るであらう。併しまたそれが爲に、これは内容のとぼしい形式的概念に過ぎない。我々はドイツ的轉嫁論のタイプとして例へばカイツルの嚴格な轉嫁の概念規定や分類をあげることが出来る。<sup>20)</sup>

### 三、租稅轉嫁論と稅制改革論

#### 負擔の公平とその實現方法

既に前節で、ドイツ財政學は古典學派や其他の市民的經濟學の様に轉嫁論を純粹な經濟問題として扱はないで

St. w.) 1887.

19) こゝでは個々の學者の轉嫁論を考察する餘地がない。唯、次の様な學者の名を擧げるに止めよう。Wagner, Roscher, Schäffle, Held, Rau, Hock, Vocke. 特に所謂轉嫁不可知論の純粹なタイプとして Held を、その亞種として Vocke を擧げることが出来る。また、勢力説については Schäffle 或は Falck 等を參照。

何れもドイツ國家のイデオロギーと實踐從つてまた十九世紀のドイツ財政學の固有の問題に則して考察したと云ふ事實が明かになつた。ドイツ財政學の問題とは特にこれを租稅論について見れば、公平な租稅であり、かゝる租稅を實現する具體的方法である。従つてドイツの財政學者が租稅轉嫁に對していさぐ疑問はすべて次の點で一致してゐる。即ち租稅轉嫁は果して負擔の公平を實現し得る最良の手段であらうかと云ふ點である。こゝに、轉嫁と云ふ經濟事實が目的に對する手段として考へられてゐることを指摘しなければならぬ。<sup>20)</sup> カイヅルはこの點について次の様に云ふ。「ドイツ財政學は彼等(古典學派)の抽象理論の色あせた微光をふきおこして舊き租稅制度の解き難き亂脈ぶりを批判する燈火とし、政策の改良と革新への指南車とせずには満足しなかつた。彼等(ドイツ財政學者)は租稅の轉嫁を單にそれ自體興味ある經濟現象として眺めるのではなしに、これを實際上認められ、實行されつゝある負擔の一般と公平と云ふ原則と關聯して問題とした。<sup>21)</sup>」

我々はこゝで轉じて、市民的經濟學の轉嫁論が落着く實踐的歸結を見よう。一體古典學派の理論を一般に簡單な結論や命題に還元してしまふことは危険なことだが、たゞ轉嫁論について見れば完全な自由競争が行はれる限り、轉嫁を通じて租稅は純所得の所有者や富裕な消費者のみに歸着し純所得を有しない其他の階級、殊に勞働者は負擔を免れると云ふ極めて樂觀的な一面を持つてゐたと云ふことは否定出來ない。古典學派からこの一面だけを抜き去つて自由競争の調和的な作用を禮讃し、如何なる租稅も流通經濟の作用を通じて、純所得に對して公平に分配されると主張したものが大陸に於ける古典學派のエビゴーン<sup>22)</sup>であつた。(カナルティエール、プリトウイツ)この思想はしばしばラウ以前のドイツ財政學者の採用するところとなつたが(ヤコブ、其他)、これは本質的

20) Kaizl, a. a. O. SS. 75-89. 前轉、後轉の形式概念に對する批判について、カール・マンは私見とはやゝ異なるが多くの暗示に富んでゐる。Vgl. Fritz Karl Mann, Die Grundformen der Steuerabwehr. (Jahrb. f. Nationalök. Bd. 120.) S. 512.

21) 當時の論者の中でもフアルクの如きは轉嫁を目的に對する手段と考へることに對して反對した、「轉嫁は一定の目的に奉仕するための施設ではない。轉嫁

にドイツの官僚階級のイデオロギーと矛盾するものであるし、またドイツの資本主義經濟が成熟して、自由競争の矛盾がやうやく現れるに至つてかやうな理論の批判がドイツ財政學の重要な課題となつた。

いま所謂轉嫁樂觀説に對するドイツ財政學者の批判を要約して見れば次の様になるだらう。第一に不公平な租稅を公平にすると稱せられてゐる自由競争の作用、殊に利潤均衡の法則の妥當性は極めて限られてゐる。直接資本に對して課せられない人頭稅、所得稅、交通稅、間接稅等々に於ては不公平な負擔の救濟手段は轉嫁ではなくむしろ課稅方法そのものゝ改善でなければならぬ。(ワグナー、ヘルド<sup>24)</sup> 第二に轉嫁が行はれるとしても、その作用や結果について必しも樂觀することは出来ない。多くの租稅に於ては、轉嫁の方向を決定することは極めて困難であるばかりでなく、轉嫁はまたいたましい犠牲や不幸を惹起し、迂路曲折を経なければならぬ。殊に下層階級の負擔する租稅はノルマルな流通過程を通じて轉嫁されるものではなく、下層階級の没落や政治的な反抗によつてのみ他の階級に轉嫁される。(ワグナー、シエフレ、<sup>25)</sup> ラツサール、<sup>26)</sup> ファルク) 第三に轉嫁によつて實現される負擔の公平とは利潤や資本に對する公平に過ぎない。資本が一般に公平に課稅されるに至つたならば、資本の間の轉嫁は止むであらうが、資本を有しない階級に對する轉嫁は必しもこれによつて妨げられないであらう。(シエフレ、シユモラー、ファルク、カイゼル) 斯様な事實を考へた後、いま二つの問題がドイツ財政學に課せられる。即ち第一に負擔の公平を轉嫁作用に期待することを止めて、國家自ら公平な租稅の分配を實行するとすれば、公平概念及び公平なる租稅の基準を如何に規定するかと云ふ問題であり、第二に有害な轉嫁作用によつて攪亂されない様な公平な租稅體系を如何にして組立るかと云ふ問題である。

が起る場合、それは國民經濟的法則の作用によつて生じた現象である。」

Falck, a. a. O. S. 167.

22) Kaizl, a. a. O. S. 21.

23) Seligman, Shifting and Incidence of Taxation. (1927). pp. 152-174.

24) Held, Zur Lehre von der Überwälzung der Steuern. (Tübing. Zeitschrift. 1868.)

25) Schäffle, Die Grundsätze der Steuerpolitik. (1880) S. 169 ff.

一、第一の點についてドイツ的な租税政策の指導理論を提供したのはシェフレの論文「國民經濟に於ける人間と財、即ち國民經濟に於ける倫理的、人間學的見地」であり、シェフレの思想を特に所得論と所得税に適用したシュモラーの論文「所得論」であつた。<sup>27)</sup> 彼等は共に從來税源や課税標準と考へられてゐた純所得と云ふ様な資本家的營利的見地に基く概念を根本的に覆へして、租税論の基礎に人格的所得或は能力と云ふ概念を置いたと云はれてゐる。即ち公平な租税の基準となるべきものは純所得の如き物的、量的概念ではなく、もつと具體的な人間を考慮した主觀的な意味に於ける人的、質的概念でなければならぬ。殊にシュモラーは純所得を有たない労働者や無産者には、純所得に對して公平に租税を分配すると云はれてゐる轉嫁の作用そのものが及ばないこと、またかゝる階級の所得から家族の養育費を生産費になぞらへて控除し、純所得を計算することは資本家的な常識に基いた誤れる方法であることを明かにした。かくて兩者の所謂負擔の公平と云ふ意味は資本や利潤に對する公平ではなく、具體的な人間に對する公平であつたが、この際公平負擔の基準として選ばれるものはシュモラーに於ては消費手段の一體である人的所得であり、シェフレに於ては更に個人の人的、質的差別を含む「給付能力」であつた。この兩者の論文は必しも轉嫁論を對象として書かれたものではないが、從來常に轉嫁論の背景となつてゐた市民的經濟學の生産主義的、營利主義的、資本家的イデオロギーを人道主義的消費者的見地に置きかへたと云ふ意味で、重要な意義を持つてゐると云はれてゐる。<sup>26)</sup>

二、以上で租税の分配を轉嫁の作用に放任せずに國家自らこれを行ふ際の原則が決定したわけであるが、次の問題は轉嫁の作用によつて攪亂されざる租税體系を如何にして確立するかと云ふことである。資本主義經濟の無

26) Lassale, Die indirekte Steuer und die Lage der arbeitenden Klassen. (1863).  
27) Schäffle, Mensch und Gut in der Volkswirtschaft od. der ethisch-anthropologische Standpunkt in der Nationalökonomie mit besonderer Rücksicht auf die Grundprincipien der Steuerlehre. (Gesammelte Aufsätze. 1885.) Schmoller, Die Lehre von Einkommen. (1863)  
拙稿「所得概念より見たる租税論」(四十二卷二號)

秩序な分配方法を極度に悲觀する論者(ファルク)は、かゝる分配方法即ち價格鬭爭が行はれる限り、如何なる租稅も轉嫁され、如何なる租稅も不公平になると主張する。<sup>29)</sup>併しこれは獨逸財政學者の通説ではない。一般に實際的にして折衷的な性格を持つ獨逸の財政學者は極端な樂觀說に對すると同様、かゝる極端な轉嫁悲觀說にも反對した。蓋し如何なる公平な租稅も維持出來ないとすれば、如何なる租稅も公平になると云ふ說と同様に稅制改革の無意味なことを示すに過ぎないからである。既にホックは轉嫁に對する過度の恐怖に對して次の様に戒めてゐる。「國家の欲する租稅體系を維持するについて轉嫁は人の想像するよりも遙に危險性の少いものである。國家は課稅物件や課稅方法や稅率の選擇によつて、就中個々の租稅を工合よく組合せて租稅の體系を作ることによつて、轉嫁の結果を最小限度に制限することが出来る。」<sup>30)</sup>カイヅルは更に稅制整理の必要を強調して、有害な轉嫁作用の原因はむしろ既存の租稅體系の中に潜在してゐると主張する。即ち租稅を改革し、稅制を整へることによつて、立法者の豫期出來ない様な有害な轉嫁作用を或程度まで除かうと云ふのが、一般にドイツの財政學者の良心であつた。具體的に云へば、擾亂的な、不確實な轉嫁作用を伴ふ租稅(固定的な收益稅、流通稅等)を改革して、殆ど轉嫁しない租稅(所得稅)と轉嫁のほど確實なる租稅(消費稅)を以て租稅體系を組立てよう云ふのである。(ワグナー、シエフレ、カイヅル)かくて始めて租稅體系は資本主義經濟の自然法則によつて左右されることなしに、立法者の意志の下に置かれるわけである。

#### 四、市民的轉嫁論の現實性

28) Philippovich, a. a. O. S. 178.

29) Falck, a. a. O. S. 200 ff.

30) Hock, Die öffentlichen Abgaben und Schulden (1863) S. 144.

31) Kaizl, a. a. O. S. 128.

私は以上出来るだけ忠實にドイツ財政學と租稅轉嫁論の關係について述べたつもりである。これを一口に云へばドイツ財政學の目標は先づ公平な租稅の實現或はかやうな租稅體系の維持と云ふことであり、租稅の轉嫁はこの目的に關する限りで附隨的に考慮されたに過ぎない。従つて彼等の視野は極めて限定されてをり、市民的轉嫁論に對する理解も淺薄であつた。成程轉嫁樂觀說に對して行はれた批判の中には極めて暗示に富むものがあるけれども、多く學者は云はゞ財政學の傳統的な體系の内にたてこもつて、この内から租稅轉嫁論の一局部だけを問題にしてゐたに過ぎない。(前節參照) 即ち彼等は市民的經濟學の様に資本主義社會そのもの、中で租稅の轉嫁を考察しなかつた。又この社會で國家が公平な租稅を實現するには如何なる制約をうけねばならないかと云ふことを深く追求しなかつた。むしろ彼等は國家が資本主義社會を超越した何か絶對的な原理である様に想像し、この國家の原理に基いて理想的な稅制改革を主張するのである。

我々はかやうな租稅の理念や稅制改革論を一應離れて、たゞドイツの學者の租稅轉嫁に關する意見だけに注目しよう。この場合ドイツ的轉嫁論は市民的轉嫁論に比較して如何なる相違を持つだらうか。先づ轉嫁を制約してゐる歴史的、具體的な條件に注意が拂はれたこと、次に轉嫁樂觀說の批判と云ふ形で資本と勞働、大企業と中小企業との轉嫁能力の多少や階級間の摩擦が問題とされたこと等が挙げられよう。併しこの程度のことであれば既に古典學派、特にスミス(古典學派のエビゴーン轉嫁樂觀論者と區別しなければならぬ)が何等かの形で述べてゐることである。<sup>32)</sup> 又多くの市民的經濟學は資本稅と勞銀稅の轉嫁の難易にも言及してゐるし、資本や商品の價格の平等は地方的、個人的事情に制約されてゐる勞働の價格の平等より實現しやすいことも認めてゐる。獨逸の財政學

32) 十九世紀獨逸財政學以來スミスの理論に對する傳統的な誤解が今尙存在してゐる、それはスミスはリカルドと共に純粹理論の代表者であると云ふ說である、セリグマンもこの誤謬を犯した。彼の著書「租稅の轉嫁及び歸着」の中で、スミスは Absolute Theory の中に入れられてゐる、これはスミスがその價格論、分配論を直に轉嫁論に適用したことについてよく云はれることである併しスミスの豊富な歴史的事實の引用、具體的な租稅に對する記述を見れば



者が租稅論の中で難解な哲學的口調を以つて述べたかの「財貨と人間」の區別はすでに古典學派がその經濟學の中で極めて常識的に承認してゐたことである。それ故にドイツ的轉嫁論のドイツ的たる所以はやはり其がまだ國家の目的や行爲を中心として考へられたものであり、資本主義社會の法則の分析を中心とするものではないと云ふ點に存在する。ドイツの財政學者は租稅轉嫁を以て必然的な法則とは考へなかつた。(ロツシャ、ヘルド) 其は一般の經濟法や稅法上の命令、禁止によつて如何様にも出來るものであり(ワゲナー) 稅制の改革によつて克服し得るものであつた。(カイッセル、フオッケ) 何れにしてもドイツの學者の考へでは、租稅分配の領域に於て最も強大な力を持つてゐるのは國家であり、資本主義社會の分配法則ではなかつた。だが我々は國家と社會、稅制と資本主義經濟を互に何等か別個の原理の様に考へずに、むしろ國家や法律をも含めた意味の具體的な資本主義社會に於ける租稅の分配或は負擔の移動を考へよう。

先づ現代の稅制改革や租稅制度に對して最もアクティブに働きかけるものは資本の政治的、經濟的運動である事實を認めねばなるまい。けだし資本は租稅に對して頗る鋭敏な神經を持つてゐるから、極く僅かの負擔でも感知することが出来る。就中、金融資本は廣く國民經濟的、國際經濟的な見地から負擔の相違を打算することが出来る。従つて資本に對する負擔の不公平は直に社會問題、政治問題と化して、直接にその立法化を妨げ、立法者をして比較的抵抗の少い消費稅の如きを選ばせるに至るだらう。またかゝる租稅が成立したとしても、資本はこれを消費者や勞働階級に轉嫁するであらうし、また租稅の刺戟によつて促進される企業聯合、合理化運動、獨占等々を通じて租稅負擔は間接的に弱小企業や勞働階級の上に轉嫁されるであらう。殊に流動資本であれば國內に

直にかゝる誤解は消滅するであらう。

於ける比較的負擔の軽い投資部面を求めて移動し、或は更に國外に逃避してその結果として起る産業の縮少や失業等を通じて他の階級に負擔を轉嫁し得るであらう。かうして資本或は資本家が政治的、階級的、經濟的に運動すればするほど、租税は盛んに轉嫁されるわけである。

次に資本を全く持たない無産者、中産階級或は生活を充分合理化してゐない農民及び中小企業について見るならば、彼等こそ生活そのもの上に租税の重壓を受け、其故にシェフレの所謂「人間的意味」に於ける租税の公平を主張しなければならぬ人々であるに拘らず、事實は正に反對である。これらの階級をとらへる租税、殊に間接税は無意識の中に負擔され、一般の生活費の中に分解してしまふであらう。其は云はゞ生活能力や勞働力そのものゝ削減に他ならないのであるから、資本の場合の様に負擔の割合を明確に計算することは困難である。またたとへ負擔の不公平を自覺したとしても、これらの階級を強く束縛してゐる傳統や因襲が租税を他の階級に轉嫁することを妨げてゐる。勿論この階級の中に生活意識がたかまり、生活の合理化が行はれるに従つて、政治的、經濟的な轉嫁の手段を自覺するに至るだらう。けれどもこれに對して十九世紀獨逸の財政學者の様に「社會的王國」(Soziales Königum)を假定して、この國家の權力を以て下層階級の負擔の不公平を是正しようとするのは何等問題の解決ではない。現實の國家は資本主義社會の分配法則の外に立つてゐる第三の分配要因ではない。殊に市民的、封建的、軍國主義的諸要素の混合より成立してゐた十九世紀のプロイセンの改良主義的な税制改革には一定の限界があつたことは明かである。

以上の事實は、例へば我々が古典學派の方法に従つて、國家の理念や租税分配のイデオロギーから離れて資本

33) Alfred Amonn, Zur Frage der steuerlichen Lastenverteilung. (Jahrb. f. Nationalök. und St. Bd. 123.) S. 180 ff.

主義社會に於ける現實の負擔分配をありのまゝ觀察すれば、極めて簡單に了解出来る事柄である。確かに古典學派は十九世紀の獨逸の學者よりも資本主義社會の矛盾について少しか知らなかつた。併しそれだけにプロイセンの「社會的使命」を待望してゐるドイツの學者よりも社會の矛盾の萌芽について率直に語ることが出来た。従つてカイヅルの様に古典學派の轉嫁論から「色あせた抽象理論の微光」をしか感じないと云ふのは間違ひである。成程カイヅルの様に公平な租稅と云ふ固定したドイツ的な觀念を以て轉嫁論史を考察するのであれば、資本主義社會に於ける負擔の分配以外のことについては殆んど語らなかつたスミスやリカルドの轉嫁論は無味乾燥に感ぜられたかも知れない。併しもし我々が古典學派の轉嫁論の歴史的意味を問ふならば、その中から當時の英國の租稅政策を支配しつゝあつた産業資本の政治的經濟的運動を生々と感ずることが出来るはずである。

要するに、十九世紀のドイツ財政學者は市民的轉嫁論を一個の學說として理解したとしても、國家の租稅政策を左右してゐる現實をその論理として理解することは出来なかつた。けだし當時の學者にとつて租稅政策の主體である國家はあらゆる學說を超越した絶對的な存在であつたからである。<sup>34)</sup> この點に當時のドイツ經濟學や財政學に於ける理論と政策論の分裂の原因が潜んでゐる。例へばラウがイギリスやフランスの社會科學に對してドイツ國家のカメラリズムを擁護する爲に、理論的國民經濟學と實踐的國民經濟學とを分たねばならなかつた様に、<sup>35)</sup> 財政學についても、經濟理論としての轉嫁論と租稅政策論とは内面的聯關をたもつてゐないと云へるだらう(第二節參照) 十九世紀のドイツ財政學が市民的經濟學従つてまた轉嫁論に對して、よく國家學としての傳統的な體系を維持したと云ふのは、その當時尙舊い獨逸國家が健在であつたからである。併しこの國家が舊い傳統を捨て去つた時、經濟學と融合してゐないドイツ財政學がその體系の空虚さを指摘されたのは當然であつた。

34) Hock, a. a. O. S. II. 次の様なホックの讃歌を見れば當時の財政學者の國家に對する態度もほゞ推察出来るであらう。「國家は大氣の様に絶えず吾々をつむむ。晝となく夜となく、搖籃より柩に至るまで、現世の彼岸に至るまで國家は吾をいだき、吾々を溫め、吾々の脈搏と呼吸とを持続させる。……」

35) Vgl. Wagner, Grundlegung. S. 763-764. ザーリン、國民經濟學史(高島氏譯一八七頁)